

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. S.W. und die weiteren Mitglieder Dr. I.B.-V., Mag. G.W. und Dr. O.S über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 1999 nach der am 11. Mai 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Bw, einem Architekten, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, wurde über die Jahre 1999 bis 2001 eine **Betriebsprüfung** durchgeföhrte und dabei ua. folgende Feststellungen getroffen:

TZ. 25 Erlös aus Honorarnote Fa. L:

Am 4. Jänner 1999 sei der Zahlungseingang aus dieser Honorarnote auf dem Bankkonto des Bw festzustellen. Gemäß § 19 EStG seien Einnahmen dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, was mit der Gutschrift auf dem Bankkonto erfolge. Laut Betriebsprüfung sei dieser Erlös in Höhe von S 1.518.778, --daher im Jahr 1999 zu erfassen und die vorgenommene Erlösbuchung im Jahr 1998 zu stornieren.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung haben zur **Wiederaufnahme des Verfahrens** und **Erlassung neuer Sachbescheide** geföhrte und in der Folge wurden **gegen die Umsatz-**

**und Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 mit nachstehender Begründung
Berufung eingebbracht:**

Die Berufung richte sich gegen die Zuordnung der Erlöse aus der Rechnung Li vom 23. Dezember 1998 zu dem Jahr 1999. Der Bw habe nach Rücksprache mit der Geschäftsleitung der Fa. L die verfahrensgegenständliche Rechnung am 23. Dezember gestellt und zum selben Zeitpunkt schriftlich vereinbart, dass der Betrag auf Abruf zur Verfügung stehe. Die schriftliche Ausfertigung dieser Vereinbarung habe der Bw noch am selben Tag empfangen. Der Abruf sei am 28. Dezember erfolgt und der Betrag sei umgehend vom Schuldner zur Überweisung gebracht worden.

Zugeflossen seien Einnahmen dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhalte. Die Einnahme müsse tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige müsse über die Einnahme frei verfügen können. Dem tatsächlichen Übergang seien jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahegerückt und gesichert sei, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkomme. Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht sei daher nicht Voraussetzung für einen Zufluss. Die Vereinbarung, dass ein Geldbetrag auf Abruf zur Verfügung stehe, verschaffe dem Gläubiger die volle Verfügungsmacht über den Betrag, so dass dieser mit diesem Zeitpunkt als zugeflossen gelte. Das Honorar der Fa. L stelle somit Einnahmen im Jahr 1998 dar und sei diesem sowohl wirtschaftlich als auch steuerlich zuzuordnen, da der Bw seit dem 23. Dezember 1998 über den Betrag die volle Verfügungsgewalt gehabt habe.

Diese Berufung wurde mittels **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet abgewiesen und hiezu Folgendes ausgeführt:

Der Verwaltungsgerichtshof weise in seinen Entscheidungen darauf hin, dass der Zufluss verwirklicht sei, wenn der Betrag zur tatsächlichen Verwendung zur Verfügung stehe. Dies setze voraus, dass eine Auszahlungsverfügung vorliege, mit welcher der Gläubiger jederzeit beim Schuldner oder bei einer Bank Geld abholen könnte. Eine solche Verfügung liege jedoch nicht vor.

Der Bw hat daraufhin die **Vorlage** der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat begehrt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass mit der Vereinbarung über das Zurverfügungstehen des Betrages auf Abruf die Verfügungsmacht begründet und am 28. Dezember 1998 durch den erfolgten Abruf ausgeübt worden sei. Entgegen der Argumentation

der Abgabenbehörde wäre es dem Bw freigestanden, den Betrag von der Betriebskassa abzuholen. Dass er dies nicht getan habe, liege erstens an der Höhe des Betrages und zweitens an den üblichen Usancen, den Überweisungsweg zu wählen. Als der Bw den Weg der Überweisung gewählt habe, habe er seine Verfügungsmacht ausgeübt. Es könne wohl nicht zu einer Abweisung der Berufung führen, dass der Bw auf eine Weise über sein Geld verfügt habe, die ihm angemessen erschienen sei. Ebensowenig könne ihm ein Nachteil daraus erwachsen, dass er den Betrag nicht unmittelbar für weitere Zwecke verwendet habe. Der Abruf sei am 28. Dezember 1998, einem Montag, erfolgt und es sei vom Schuldner unverzüglich die geforderte Überweisung durchgeführt worden. Entsprechend den Verpflichtungen der Banken hätte daher der Betrag spätestens am 31. Dezember 1998 gutgeschrieben werden müssen (maximal dreitägiger Überweisungslauf). Dass das Geldinstitut ohne ersichtlichen Grund den Betrag erst mit Valuta 4. Jänner 1999 gutgeschrieben habe (hier könnten wohl nicht die Feiertage die Ursache sein, da diese erst nach dem dritten Tag begonnen hätten und außerdem auf ein Wochenende gefallen seien), liege weder im Einflussbereich des Bw noch dem des Schuldners. Es sei also absolut nicht nachzuvollziehen, dass der Bw wegen der Säumigkeit des Geldinstituts einen derart erheblichen Nachteil in Kauf nehmen müsste.

Im Zuge eines **Vorhalteverfahrens** wurde der Bw eingeladen, darzustellen, was unter "Abruf" zu verstehen sei, inwieweit und ab wann die überweisende Bank von der Fa. L beauftragt worden sei, den Betrag von S 1.518.778,-- für den Bw zur Verfügung zu halten und welche Instrumente dem Bw in die Hände gelegt worden seien, um über den Betrag (ab 23.12.1998) jederzeit verfügen zu können, wobei sämtliche Darstellungen durch geeignete Nachweise zu untermauern seien. In diesem Zusammenhang sei der Bw weiters ersucht worden, den Kontoauszug mit dem am 4.1.1999 einlangenden Betrag sowie die Rechnung vom 23.12.1998 vorzulegen.

Aufgrund dieses Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz legte der Bw – ohne weiteren Kommentar – nachstehende **Unterlagen** vor:

- Eine an die Fa. L adressierte Bestätigung der Fa. Bank vom 15.3.2005, der zu entnehmen ist, dass die Fa. Bank zu Lasten eines Kontos der Fa. L am 31.12.1998 einen Betrag in Höhe von € 1.822.533,60 an den Bw überwiesen habe und dieser Betrag damit für den Begünstigten verfügbar gewesen sei.
- Eine an den Bw gerichtete Bestätigung der Fa. Bank2 vom 15.3.2005, aus der hervorgeht, dass die Fa. L dem Bw auf ein Konto des Bw am 31.12.1998 einen Betrag über S 1.822,33 überwiesen habe. Aufgrund der seinerzeitigen Bonität und Vorinformation der Fa. L hätte der Bw am 28.12.1998 über diesen Betrag verfügen können.

- Ein Erlagschein der Fa Bank2 über einen Betrag von S 1.822.533,60.
- Ein Kontoauszug der Fa. Bank , aus welchem eine Überweisung eines Betrages von S 1.822.533,60 mit 31.12.1998 hervorgeht.
- Eine Bestätigung der Fa. L vom 15.3.2005, in welcher ausgeführt wird, dass die L mit Wert 31.12.1998 den Betrag von S 1.822.533,60 auf das Konto des Bw überwiesen hätte. Der genannte Betrag habe somit mit diesem Datum zur freien Verfügung des Bw gestanden.

Vorgelegt wurde weiters

- Eine Kopie der 2. Teihonorarrechnung vom 23.12.1998 über einen Betrag von S 1.822.533,60, mit dem Ersuchen um Überweisung auf ein Konto der Fa. Bank2 , die jedoch keinen Hinweis des Aussteller enthält und keine Unterschrift trägt.
- Einen Kontoauszug vom 8.1.1999 der Bank2 , aus welchem die Buchung einer Gutschrift von S 1.822.533,60 mit 4.1. hervorgeht.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden diese Unterlagen mit der Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt. Die Abgabenbehörde erster Instanz gab daraufhin im wesentlichen bekannt, sie beharre darauf, dass der Zufluss des Teilhonorars im Jahr 1999 erfolgt sei.

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung** hat der steuerliche Vertreter des Bw darauf hingewiesen, dass die Anbotsannahme der Fa. L vom 23.12.1988 dem Zeitpunkt des Zufließens gleichzusetzen sei, da ab diesem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt darüber getroffen worden sei, und die Stattgabe der Berufung begehrt. Es wurde in diesem Zusammenhang auch auf Doralt, Einkommensteuerkommentar, TZ 30 zu § 19, verwiesen. Der Amtsbeauftragte hat beantragt die Berufung im Sinne der Berufungsvereinbarung abzuweisen.

Der Senat hat hiezu erwogen:

Nach **§ 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988** sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 unterliegt der Steuerpflichtige uneingeschränkt der Bestimmung des § 19 EStG 1988. § 19 EStG 1988 ist eine Zurechnungsvorschrift, die anordnet, welchem Kalenderjahr und damit welchem Veranlagungszeitraum Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also

die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme frei verfügen können. Der obligatorische Anspruch begründet kein Zufließen. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 8 und 9 zu § 19).

Der Zeitpunkt der Einnahme steht mit dem Zeitpunkt der Ausgabe in einer zeitlichen Wechselbeziehung, muss sich aber nicht decken. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben ist dergestalt verknüpft, dass der Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen beim Empfänger regelmäßig ident ist mit dem Zeitpunkt, zu dem die entsprechende Ausgabe vom Leistenden erbracht wird. Eine Einschränkung erfährt dieser Grundsatz allerdings dann, wenn der Wechsel der Verfügungsmacht zu seiner Durchführung eins Zeitraumes bedarf (zB Banküberweisung). (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 33 zu § 19).

Mit Schriftsatz vom 23.12.1998 hat der Bw das 2. Teilhonorar für erbrachte Architektenleistungen in Höhe von S 1.822.533,60 gegenüber der Fa. L in Rechnung gestellt. Am 4. Jänner 1999 ist auf einem Konto des Bw bei der Bank2 ein Bankeingang in Höhe von S 1.822.533,60 festzustellen. In einer vom Bw vorgelegten Kopie einer "schriftlichen Vereinbarung" vom 23. Dezember 1998 bestätigt die Fa. L, dass ein Teilhonorar für erbrachte Architektenleistungen von netto 1.518,778,-- laut Rechnung vom 23. Dezember 1998 auf "Abruf" an den Bw überwiesen wird. Nach den Angaben des Bw in der Berufung sei der "Abruf" am 28. Dezember 1998 erfolgt, wobei eine Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz den Vorgang des "Abrufs" näher darzustellen und die Richtigkeit der Darstellung durch geeignete Unterlagen zu untermauern, unbeantwortet geblieben ist. Tasächlich wurden Unterlagen vorgelegt, aus welchen hervorgeht, dass die Fa. Bank im Auftrag der Fa. L **am 31.12.1998** einen Betrag von S 1.822.533,60 auf ein Konto des Bw bei der Bank2 **überwiesen** hat. Die **Gutschrift** ist auf dem Konto des Bw bei der Bank2 **am 4.1.1999** gebucht worden. Es handelt sich dabei um eine **Überweisung** der Fa. L an den Bw zur Begleichung der zweiten Honorarnote des Bw vom 23. Dezember 1998.

Festzuhalten ist zu diesem Sachverhalt, dass der Bw keinen Nachweis dafür erbracht hat, dass ihm von Seiten der Fa. L ein geeignetes Instrumentarium in die Hand gegeben wurde, mit der sich der Bw jederzeit bei der Fa. L selbst oder bei einer kontoführenden Bank das Geld abholen hätte können. Es besteht kein Hinweis darauf, dass ihm seit 23.12.1998 das Geld zur jederzeitigen tatsächlichen Verwendung bei einer Bank oder bei der Fa. L bereitgehalten wurde. Die der Abgabenbehörde vorgelegte schriftliche Vereinbarung vom 23.12.1998 weist lediglich darauf hin, dass von Seiten der Fa. L auf Abruf an den Bw überwiesen werde (wobei der Vereinbarung nicht einmal entnommen werden kann, bei welcher Bank die Fa. L ein Konto unterhält). Die Überweisung des Teilhonorars von S 1.822.533,60 durch die Fa. L an den Bw ist offensichtlich bereits durch die Legung der 2. Teilhonorarrechnung für erbrachte

Architektenleistungen bewirkt worden. Aus der Sicht des Berufungssenates sind die Ausführungen in der vorgelegten schriftlichen Vereinbarung als eine Art Anerkennung der Schuldverpflichtung durch die Fa. L anzusehen, diese Vereinbarung ist aber nicht geeignet, dem Bw die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Honorar von S 1.822.533,60 zu verschaffen bzw. einen Beweis dafür zu bieten, dass das Geld dem Bw zur jederzeitigen Behebung bei wem auch immer zur Verfügung gestanden hätte. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht wurde vielmehr – wie noch näher ausgeführt wird - durch die Überweisung und Gutschrift auf dem Konto des Bw verschafft.

Einem Gläubiger ist – wie bereits ausgeführt – einen Einnahme dann zugeflossen, wenn er als Empfänger in der Lage ist, darüber rechtlich und wirtschaftlich zu verfügen. Von einer wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeit kann jedenfalls ab dem Zeitpunkt gesprochen werden, in dem dem Gläubiger ein Geldbetrag bar zugezählt wird. Gleichzusetzen ist die Gutschrift auf einem Konto, über das der Gläubiger verfügberechtigt ist. Vor der Gutschrift auf dem Konto kann der Gläubiger wirtschaftlich nicht über den Geldbetrag in dem Sinn verfügen, dass der Betrag für ihn dieselbe Funktion wie Bargeld gehabt hätte. Wirtschaftlich gesehen geht der Betrag in die Sphäre des Gläubigers erst mit der Gutschrift über. (Vgl. auch VwGH vom 14.12.1979, 377/79).

Bei einem Überweisungsauftrag verliert der Schuldner die Verfügungsmöglichkeit erst mit der Durchführung bzw. Abbuchung. Überweisungen zum Jahresende (31.12.) fließen daher noch im alten Jahr ab, dem Empfänger aber erst im neuen Jahr zu, weil auch die Gutschrift frühestens am Tag nach dem Überweisungsauftrag erfolgt; liegen zwischen Überweisungsauftrag und Gutschrift mehrere Tage, dann ist der Betrag weder dem Auftraggeber noch dem Empfänger zuzurechnen. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 40 zu § 19).

Der Bw hat somit mit der Buchung der Gutschrift am 4.1.1999, Wert 5.1.1999, im Jahr 1999 die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag von S 1.822.533,60 aus der gegenüber der Fa. L am 23.12.1998 erteilten Honorarrechnung erlangt. Diese Einnahme ist damit im Veranlagungsjahr 1999 und nicht im Veranlagungsjahr 1998 zugeflossen. Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 ist dementsprechend als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 11. Mai 2005